

DROIT FISCAL

Le droit fiscal, c'est l'ensemble des règles qui permettent la levée de l'impôt, ces règles comprennent notamment les règles se rapportant à l'assiette de l'impôt qui est la détermination des bases d'imposition. On a les règles de liquidation correspondent au calcul du montant de l'impôt. Enfin on a les règles de recouvrement de l'impôt. On a des modalités de recouvrement différentes.

On distingue deux grands domaines, le droit fiscal, c'est d'abord le droit fiscal matériel, c'est-à-dire les règles déterminant le montant de l'impôt que le contribuable devra. C'est le droit originel. Ensuite on a vu se développer un autre domaine appelé le droit fiscal formel. Il y a également le domaine des procédures fiscales appelé le droit fiscal formel qui regroupe l'ensemble des procédures fiscales, il représente d'un côté les pouvoirs juridiques du droit fiscal, ces pouvoirs sont encadrés par le législateur. De l'autre côté le contribuable dispose de garanties codifiées dans les procédures fiscales. On a une dernière partie appelée les principes fondamentaux du droit fiscal.

Première partie : les cadres généraux du droit fiscal

Chapitre 1 : la notion d'impôt

Elle est essentielle car l'impôt est l'objet du droit fiscal

Section 1 : distinction entre impôt et prélèvement non fiscaux

Aujourd'hui, l'impôt est pressenti comme un prélèvement obligatoire. Cette terminologie est incertaine. Certes il est vrai que l'impôt se présente comme un prélèvement obligatoire, c'est la caractéristique de l'impôt. C'est ce qui fait qu'on parle de « violence fiscale » car on ne décide pas de payer, on nous l'impose. A l'inverse, tous les prélèvements obligatoires ne sont pas des impôts, c'est pourquoi il faut déterminer la différence entre les impôts prélèvements obligatoires et les autres prélèvements obligatoires qui ne sont pas des impôts.

Concernant d'éventuelles caractéristiques propres à l'impôt, il faudra chercher des critères ; Ces critères se trouvent sur deux terrains, d'une part à travers la définition doctrinale de l'impôt et d'autre part à travers l'article 34 de la constitution.

I. Les prélèvements présentant une nature fiscale : les critères de l'impôt

Nous pouvons rechercher ces critères dans deux grands blocs. Le premier est constitué par les définitions doctrinales de l'impôt et le second est le critère juridique de l'article 34 de la constitution de 58.

A. Les critères de l'impôt dans la définition doctrinale de l'impôt.

Le droit fiscal n'a jamais donné une définition générale de l'impôt. Les auteurs ont toujours cherché une définition acceptable de l'impôt, surtout au 19^e siècle. Le droit fiscal, au sens du législateur, n'a jamais trouvé une définition générale de la notion d'impôt. On trouve une définition de l'impôt sur le revenu, de la TVA etc. Mais on ne trouve pas de définition générale.

C'est la doctrine qui s'y est intéressée. Une a été retenue comme la plus achevée, il s'agit de la définition donnée par Gaston Jèze. Professeur de droit public à l'université de Paris, il est resté comme un des principaux chefs de file du droit fiscal dans les années 20 et 30. Sa définition est la suivante : « *L'impôt est une prestation pécuniaire prélevée régulièrement, par voie d'autorité, sans contrepartie directe, pour couvrir les charges publiques* ».

1) La définition de Jèze **

L'impôt est une prestation pécuniaire prélevée régulièrement par voie d'autorité, sans contrepartie directe, en vue de couvrir les charges publiques.

Cette définition contient **deux blocs de critères** :

a) *Les critères relatifs aux modalités de l'impôt*

Lorsqu'on prend la définition de Jèze, il a pris en compte **trois caractéristiques** de l'impôt :

- La forme de l'impôt, **la forme pécuniaire de l'impôt**. Chez lui l'impôt a une forme pécuniaire, ce qui distingue cet impôt, des formes d'impôts ayant existé dans des sociétés moins développées où on avait des prélèvements en nature.
- On a une **régularité du prélèvement** qu'on appelle également sa périodicité. Ici c'est l'idée que l'impôt contemporain s'oppose à des formes primitives de l'impôt qui ont pu se caractériser par l'absence de régularité, comme par exemple les formes primitives de l'impôt telles que le pillage.
- L'impôt est un prélèvement effectué **par voie d'autorité**. On a une contrainte, l'impôt est un prélèvement obligatoire, donc son paiement peut être effectué par voie d'autorité et l'administration va pouvoir recourir à l'exécution forcée, si le contribuable décide de ne pas payer l'impôt. Par exemple l'administration peut directement demander à un huissier de saisir après avoir émis un acte exécutoire, et ce sans avoir à passer devant le juge.

b) *Les critères relatifs à la finalité*

- **Elle a pour but de couvrir les charges publiques** : pour Jèze, c'est la finalité même de l'impôt. L'impôt est prélevé pour financer les dépenses publiques. Cela signifie que l'impôt sert à financer les finances publiques.
- L'impôt est un prélèvement **sans contreparties directes**. Cela signifie que l'impôt ne représente pas à l'échelle individuelle, le prix d'un service que le contribuable paierait. Autrement dit, **l'impôt ne procède pas d'un échange économique** entre l'état et l'individu qui paierait l'impôt. Cela a des conséquences considérables, on ne peut donc pas refuser l'impôt en se justifiant par le fait qu'on n'utilise pas les services publics. **L'impôt est un rapport politique et non pas économique**. De la même manière, le contribuable qui utilise un service ne pourra pas contester un impôt à cause de la qualité d'un service public. **Louis TROTABA** a dit que l'impôt rappelle la servitude volontaire dont parle la Boétie au 16^{ème} siècle.

2) La valeur relative de la définition doctrinale de Jèze.

Elle a une valeur relative car exprimant une vérité relative qui était valable à un moment donné, et dont les critères ont pu être modifiés. Par exemple, pour Jèze, l'impôt pourrait se caractériser par sa forme pécuniaire, mais il subsiste dans le contexte contemporain, des formes de paiement en nature de l'impôt, on a par exemple **la « Dation en paiement »**, il est utilisé seulement pour le paiement de l'impôt sur les successions. Le législateur a prévu dans ce cadre, que les héritiers peuvent remettre à l'état des œuvres d'art au bénéfice de l'enrichissement des musées nationaux.

On trouve dans la définition de Jèze que l'impôt est imposé par la contrainte. Mais si on reste dans cette idée, ce n'est pas exact car il existe des procédures atténuant le caractère autoritaire de l'impôt. **Il existe des procédures « quasi contractuelles »** ; on a par exemple la procédure de la transaction, il s'agit d'une convention entre l'administration et un contribuable, et dans le cadre de cet accord, l'administration s'engage à consentir un abandon de créance partiel, de l'autre le contribuable s'engage à payer dans les délais prévus. Cependant il existe des sanctions pécuniaires qui peuvent être très élevées et l'administration peut passer un accord avec le contribuable pour faciliter la situation du contribuable.

Pour la finalité et l'absence de contrepartie directe, l'impôt ne sert-il qu'à couvrir les charges publiques ? L'état ne peut vivre qu'à travers les impôts, il y a donc une dépendance de l'Etat. **Cependant l'impôt a également une finalité extra budgétaire.** C'est-à-dire que l'impôt est utilisé à des fins de politiques économiques ou à des fins de politiques sociales. Exemple, pour encourager les familles on accorde un allègement d'impôt pour les familles nombreuses. Par ailleurs, l'état accorde un allègement d'impôt pour les personnes employant une personne à domicile, le but étant de réduire le travail au noir et avoir plus de transparence. Ces mesures sont appelées des mesures de dépenses fiscales.

La définition de Jèze ne dit rien sur l'autorité détentrice du pouvoir fiscal. Qui est à la source des règles fiscales ? Qui, dans la société, détient le droit de lever l'impôt ? Qui détient le droit de déterminer les règles relatives au prélèvement fiscal ? Jèze ne répond pas à ces questions. Cette lacune est importante dans sa définition car le droit de lever l'impôt fait partie des prérogatives de puissance publique et il est important de savoir quelle est l'autorité investie de ce pouvoir fiscal. Avant, c'était le Roi. On était en présence d'un pouvoir arbitraire, despotique, absolu, auquel a voulu mettre fin la DDHC de 1789.

B. La notion constitutionnelle de l'impôt

C'est à l'article 34 que l'on trouve les dispositions relatives à l'impôt : « *La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

1) Les éléments contenus dans l'article 34

La constitution de 1958 prend soin de réserver au législateur la création des règles fiscales. Le premier domaine de compétence est celui de l'assiette de l'impôt. C'est la base d'imposition. L'assiette est représentée par la valeur économique des éléments qui sont taxés. L'impôt est assis sur une valeur : l'assiette. L'impôt sur le revenu de la personne physique taxe sur le revenu annuel de la personne : c'est l'assiette. La TVA a pour assiette le prix hors taxe du service ou du bien acheté. Seule la loi peut déterminer les règles d'assiette. Le pouvoir réglementaire ne le peut pas, l'exécutif est incompétent. C'est un acte politique, si l'on décide de ne taxer que les bénéfices des professions indépendantes, on protège les salariés. Mais l'exécutif peut déposer des projets de loi et même les faire passer de force par les ordonnances législatives.

Le taux est le taux d'imposition. Il s'agit de ce que l'on appelle en droit fiscal classique le tarif de l'impôt. C'est ce qui permet de calculer le montant de l'impôt dû par le contribuable. Avant, on avait un tarif forfaitaire de l'impôt. C'est encore le cas avec des anciens impôts : les contributions indirectes. On a en deux catégories : les droits sur les tabacs et sur les alcools. Ce sont des tarifs forfaitaires : hectolitres pour l'alcool.

Dans les systèmes fiscaux modernes, le tarif (le taux) de l'impôt est un pourcentage. Cela peut être un taux proportionnel fixe. Comme pour la TVA, avec un taux proportionnel fixe de 19,6%. C'est pareil pour les sociétés (33,33% des bénéfices). Le taux peut également être progressif. C'est quand on a plusieurs taux applicables. On a une valise : un barème. Pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques, on a 7 taux (de 0% à 48%) applicables par tranches de revenus. Cette méthode correspond à une conception de la justice fiscale différente de celle du taux proportionnel fixe.

Concernant les modalités de recouvrement, on entend la perception de l'impôt. Comment l'impôt est-il recouvré ? Le recouvrement de la TVA n'a rien à voir avec celui de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Avec la TVA, le contribuable paye en même temps que ce qu'il achète, le vendeur est un percepteur de l'impôt pour le compte de l'Etat. Alors que le système classique est fondé sur l'envoi d'une lettre au contribuable lui indiquant le montant dû et l'échéance, c'est le *système des droits constatés*. Ce système ne répond plus aux problèmes de l'administration fiscale actuelle. Il faut rechercher un coût optimal pour le prélèvement de l'impôt, de la gestion fiscale. Depuis une dizaine d'années, on cherche à comprimer les coûts administratifs de la gestion fiscale. Cette problématique s'inscrit dans celle de la gestion des finances publiques.

Enfin, l'article 34 parle des impositions de toute nature. C'est la première fois qu'apparaît cette notion. Jusqu'alors on ne connaissait que la notion d'impôt ou de contribution. Le terme contribution a la même signification que celui d'impôt. On le trouve essentiellement aujourd'hui en matière d'impôts locaux. Le terme contribution a été introduit après la Révolution en réaction à la fiscalité de l'Ancien Régime. On s'est donc même attaqué à la sémantique utilisée auparavant. On a substitué au terme impôt, le terme de contribution. On sent l'acceptation volontaire du contribuable de sa contribution aux charges publiques, cela fait plus démocratique.

Avec l'expression « impositions de toute nature », le législateur a visé tous les impôts : directs, locaux...

2) La portée de l'article 34

L'article 34 exprime un aspect essentiel qui est aussi un critère essentiel de l'impôt : le critère de la légalité de l'impôt. C'est un critère essentiel dans la mesure où l'article 34 définit le régime juridique qui est celui des impôts. Il se définit essentiellement par la légalité, mais on peut dire aussi que ce régime juridique est fondé sur l'idée que seule la loi peut instituer les règles fiscales fondamentales (assiette, taux, modalités de recouvrement). Les parlementaires doivent accomplir tout ce travail à chaque fois qu'ils statuent en matière fiscale. Le Conseil constitutionnel dit que sinon le Parlement s'est rendu coupable d'une faute d'incompétence négative : l'article 34 lui fait obligation de statuer sur tous les domaines. Le CC censure cette incompétence négative. Le législateur n'a donc pas un pouvoir discrétionnaire en matière fiscale. Il ne peut pas légiférer comme bon lui semble. Il est soumis aux obligations de l'article 34.

La raison d'être de cet encadrement constitutionnel est la DDHC de 1789 qui fait partie du bloc de constitutionnalité et qui a introduit un principe fondamental : celui du consentement de l'impôt par les citoyens ou leurs représentants.

C'est une fiction politique qui correspond à l'idéal démocratique.

II. Les prélèvements non fiscaux

Il s'agit des prélèvements qu'on peut situer à travers deux catégories, les prélèvements obligatoires non fiscaux, et les prélèvements non fiscaux, non obligatoires.

1) Les prélèvements obligatoires non fiscaux

Ils sont semblables à l'impôt car ils ont en commun avec l'impôt d'être des prélèvements obligatoires. Cependant, à part ce caractère commun, il n'y a pas d'autres ressemblances car leur régime juridique est différent de celui du régime fiscal.

Il en existe une seule en France, ce sont les cotisations sociales. Ce sont des prélèvements obligatoires non fiscaux puisque tous les revenus du travail sont assujettis à l'obligation de supporter un financement obligatoire appelé une cotisation sociale. Elle sert à protéger le cotisant contre trois risques, des aléas de la vie auxquels le cotisant peut être confronté :

- Le risque de la maladie
- Le risque du chômage
- Le risque de retraite

Le financement de cette protection a donné lieu à débat, faut-il protéger l'individu en finançant cette protection par l'impôt comme le système anglais Beveridgien. Ou fallait-il se diriger vers un système où chaque individu paie comme le système Bismarckien. La France a choisi le second système fondé sur le système de l'assurance. Ici on paie pour être protégé contre le risque. C'est un système fondé sur l'assurance mais c'est également un système fondé sur la contrainte. Depuis 1998 avec la loi Aubry, on a eu l'institution du CMU qui est un système de protection minimum qui est donné à toute personne ne disposant pas de revenus. Ces cotisations représentent aujourd'hui le tiers des prélèvements obligatoires. Les impôts représentent les deux tiers du prélèvement obligatoire. Cependant, ce n'est qu'une vue partielle, car on n'est pas vraiment renseigné sur le coût du financement du système de la protection sociale. La raison étant que les cotisations sociales ont été pendant un long moment la seule source de financement de la sécurité sociale. De plus, dans la logique du système Bismarckien, on n'avait un système fondé sur le salaire, ce qui n'est plus le cas aujourd'hui, en effet depuis 1990 la France n'est plus dans un système de sécurité sociale fondé sur les cotisations sociales, car l'état a créé des impôts nouveaux spécialement destinés au financement de la sécurité sociale. Une nouvelle génération d'impôt est apparue, des impôts qualifiés d'impôts sociaux car créés spécialement pour financer la sécurité sociales, car le système est devenu impuissant à soutenir le financement, la faute étant due au chômage et à l'allongement de la durée de la vie qui a provoqué un énorme déficit, ainsi la sécurité sociale est financée par les prélèvements obligatoires et par des impôts sociaux comme par exemple la contribution sociale généralisée ou encore de la contribution au remboursement de la dette sociale.

Lorsqu'on tient compte du fait que la sécurité sociale est financée par des cotisations sociales mais aussi par des impôts, on peut également dire que dans les 44% de prélèvements obligatoires, on peut dire que la moitié est consacrée au financement de la protection sociale.

2) Les prélèvements non obligatoires non fiscaux

Elle est représentée par les **rémunérations pour service rendu**, ou également redevance, que peuvent instituer les collectivités publiques en contrepartie de service rendu aux usagers. Les différences avec l'impôt provenant du fait qu'il ne s'agit pas d'un prélèvement obligatoire, de plus ces redevances ne sont **supportées que par l'utilisateur effectif du service**. Il y a un encadrement juridique de cette modalité, qui résulte de la jurisprudence du conseil d'Etat comme **le principe d'équivalence** : les services publics instituant des redevances pour service rendu doivent respecter une certaine proportion entre le montant de la redevance et le service rendu. On peut s'attendre à l'avenir, à un développement de ce type de prélèvement.

Section 2 : les impôts à travers les principales classifications en matière fiscale

Ce sont des grandes catégories de classement d'impôt. Si l'impôt a une nature juridique propre, il n'en demeure pas moins que le prélèvement fiscal emporte des formes très variées et diverses. Face à cette multitude d'instrument fiscaux, il est utile d'avoir des outils d'analyse qui nous permettront de rapprocher certains impôts ou d'en éloigner d'autre. On essaie d'avoir une vue ordonnée de ces modalités variées d'impositions, l'avantage étant qu'on peut avoir accès à toute sorte d'information. On distingue trois grandes classifications fiscales :

- Selon la nature économique de la matière qui est taxée
- Selon la classification technique des modes de taxation
- Selon les budgets bénéficiaires de ces impôts

I. Classification économique

Elle repose sur l'**élément économique de la matière taxée**. Tout impôt suppose que soit défini au préalable une base d'imposition. Quelle sera l'élément qui sera taxé (l'assiette) mais il faudra préciser comment l'impôt sera recouvré. L'assiette de l'impôt repose toujours sur une valeur économique et on se rend compte que 3 éléments économiques fournissent toujours une base d'imposition, le revenu, la dépense ou le capital.

A. Les impôts sur le revenu

1) Le principe de la taxation des revenus

A priori pas de difficulté pour taxer les revenus. Il suffit d'**instituer un impôt taxant les gains des individus**, on s'interroge ensuite s'il faut taxer les biens des personnes physiques ou des personnes morales.

La difficulté se situe au niveau de la définition du revenu ; quel revenu faut-il taxer ? Le revenu se présente comme un gain, en général cette notion ne pose pas de difficultés, mais le problème se pose de savoir si on va taxer uniquement les gains monétaires ou bien tous les gains, c'est-à-dire également les gains en nature.

On se demande également si l'on va taxer les gains réguliers ou les gains irréguliers. Car on s'est rendu compte que les gains des revenus peuvent être appréhendés uniquement comme des gains irréguliers, mais on ne tient pas compte des gains exceptionnels dont la forme la plus répandue taxable est la plus value mobilière ou immobilière. Ces plus values sont considérées comme un revenu taxable alors qu'elles ne l'étaient pas dans les années 30

Devons-nous taxer que les revenus provenant d'origine identifiée ? En principe selon la théorie de la source, le FISC ne peut taxer que les revenus provenant d'une source connue. L'administration fiscale n'avait donc pas le droit de qualifier de revenus des sommes dont elle ignorait la provenance. Aujourd'hui l'administration fiscale taxe tous les revenus y compris ceux dont l'origine est inconnue.

2) Les grands impôts sur les revenus dans le système fiscal français

Constat préalable : le système fiscal français se caractérise par la très grande dynamique de la taxation des revenus. En effet, pendant très longtemps, ce système fiscal s'est caractérisé par un seul impôt sur les revenus des personnes physiques. Aujourd'hui il en existe trois.

En regardant la taxation des revenus en France, il faut toujours distinguer les impôts sur les revenus des personnes physiques et un impôt qui taxe ce qu'on appelle les revenus des personnes morales.

a) *La taxation des revenus des personnes physiques*

Elle comprend aujourd'hui trois type d'impôt :

- **L'impôt sur le revenu des personnes physiques** (créée par des lois de 14 et 17) : il se présente comme un impôt sur le revenu qui est progressif car calculé selon un taux progressif. De plus c'est un impôt global sur le revenu car c'est un impôt qui va taxer en une fois l'ensemble des revenus de ce que l'on appelle un foyer fiscal (il s'agit d'une entité qui peut comprendre une personne toute seule, mais la plupart du temps, il peut se composer de plusieurs personnes, c'est-à-dire les conjoints mariés plus leur enfant mineur à charge plus des enfants majeurs célibataires poursuivant leur étude.) c'est un impôt dont le rendement est moyen, il se situe à peu près autour de 22% des recettes du budget de l'Etat. 34 millions de foyer fiscaux sont concernés. Sur ces 34 millions, seul 14 millions de foyers fiscaux paieront un impôt.
- **La contribution sociale généralisée** (loi de 1990) : institué en 90 par le gouvernement Rocard. Le choix de cet impôt a été dicté par la nécessité de trouver des ressources supplémentaires pour financer la sécurité sociale. On s'est tourné vers une logique de fiscalisation du financement de la sécurité sociale. Lorsque la CSG fut créée on a voulu faire appel à d'autre revenu et notamment les revenus du capital, donc sont taxés aussi bien les revenus du travail que les revenus du capital c'est-à-dire les revenus fonciers (immobilier, loyer), les revenus de placement (titres, obligations, etc.) et les revenus des plus values mobilières. La CSG est un impôt sur le revenu des personnes physique, mais c'est un impôt très différent de l'IRPP ; deux différences : la CSG est un impôt proportionnel et non pas un impôt progressif. La CSG est un impôt payé par chaque individu alors que l'IRPP est un impôt communautaire, on est dans une logique individualiste
- **Contribution au remboursement de la dette sociale** (loi de 1996) : il est institué en 1996 par le gouvernement Juppé, la CRDS et la jumelle de la CSG, seule une chose change, c'est le taux qui est de 0,5% alors qu'il est de 7,5% pour la CSG. C'est un impôt temporaire qui a été institué au départ pour 13 ans.

b) *Présentation de l'impôt sur les sociétés*

Cet impôt a été créé en 1948, il taxe les bénéfices des sociétés. Il représente entre 12 et 15 % des recettes de l'état. Concernant les contribuables concernés, cet impôt ne concerne que les sociétés, cependant, il y a deux grandes catégories de société, les sociétés de personnes et les sociétés de capitaux.

Les sociétés de capitaux (comme les SA) sont assujetties obligatoirement à l'impôt sur les sociétés. L'impôt sur les sociétés taxe les bénéfices annuels de la société. Le terme bénéfice désigne le revenu de la société. Si la société est en déficit, elle n'est pas taxée sur l'impôt sur les sociétés, vu qu'elle ne taxe que les bénéfices.

Pour les sociétés de personnes, dont la catégorie la plus connue est la société en nom collectif (SNC), c'est l'intuitu personae qui est dominant, et les associés sont personnellement responsables des dettes de la société. Le droit fiscal distingue ces deux types de société. On a la théorie de la transparence fiscale pour les sociétés de personnes. On ne voit pas la société comme personne fiscale propre, car ce qui existe, ce sont les personnes physiques et pas la société. Donc quand une société de personne réalise des bénéfices, ces bénéfices seront taxés, même comme la société est transparente, on ne voit que les revenus par les associés, donc ces bénéfices sont taxés sur l'impôt sur les revenus des personnes physiques, mais il y a à ce niveau des qualifications différentes d'IRPP, sur la catégorie de revenus industriel et commerciaux. Par exception à ce principe, les sociétés de personnes peuvent opter pour la taxation de leur bénéfice à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'on exerce

cette option, elle est irrévocable. L'option peut être favorable pour les contribuables dans la mesure où l'impôt sur les sociétés est calculé à un taux fixe proportionnel.

Le taux actuel est de 33,33%. Ce taux a considérablement baissé par rapport à la période antérieure à 1986 où ce taux était de 50%. Le taux a baissé dans la plupart des pays européens. Il y a eu, du fait de cette baisse générale, une sorte de processus d'harmonisation de fait, c'est relatif à un phénomène de concurrence fiscale qui est un moyen d'attraction pour les entreprises. De plus, certains états ont un taux inférieurs à celui de la France, c'est le cas en Irlande (30%) et certains états de l'Europe de l'Est (18% en Pologne par exemple.). Cependant ce qui décide les entreprises en réalité c'est le coût de la main d'œuvre qui comprend notamment les charges sociales. Si le bénéfice est taxé à l'IRPP, ce bénéfice sera taxé aux deux autres impôts.

L'intérêt d'opter pour l'IS plutôt que d'être à l'IRPP, ne se détermine pas seulement en tant que taux d'imposition, il faut également prendre en compte les règles d'assiette (plus favorable à l'IS que pour l'IRPP)

3) Les grands débats sur l'IRPP

L'impôt sur les revenus a toujours fait l'objet de débat passionné, c'est un impôt réactif. Surtout pour l'IRPP. Les débats se sont exacerbés au moment de sa création à telle point que l'homme politique à l'origine de cet impôt, (Joseph Cailloux a fait l'objet d'une campagne immonde de la part des organes de presse ce qui a eu pour conséquence, l'assassinat d'un rédacteur par la femme de Cailloux). On a en gros une opposition entre ceux qui considèrent qu'il est juste de taxer les revenus pour financer les dépenses publiques. Et ceux qui considèrent que la taxation des revenus est une erreur économique car si cette taxation est trop élevée elle pénalise l'activité économique, l'idée étant qu'il y a une limitation du pouvoir d'achat, ce qui a pour conséquence une limitation de la croissance. L'autre argument est que la taxation des revenus a un autre effet négatif, on a une réduction de la capacité d'épargne, qui est considéré comme un élément fondamental pour le bon fonctionnement de l'économie.

Ceux qui privilégient la conception de la justice fiscale, soutiennent qu'il faut taxer les revenus car c'est juste, mais qu'en plus qu'il est juste que les hauts revenus contribuent plus.

La tendance aujourd'hui est plutôt au recul du débat idéologique. La fiscalité ne faisant pas l'objet d'une manière générale de débat.

B. La taxation de la dépense

1) Notion

Elle consiste à taxer la valeur économique d'un bien ou d'un service lors de son acquisition. Observations : l'imposition de la dépense n'est pas si éloignée de la taxation du revenu. L'imposition d'une dépense consiste finalement à taxer un emploi du revenu. Donc c'est un impôt sur le revenu indirect. Mais il y a une différence capitale qui est qu'avec un impôt sur la dépense, le revenu ne peut être taxé qu'occasionnellement. Ce qui sous-entend que dans un système fiscal basé sur l'impôt sur la dépense, on a le choix de payer les taxes selon que l'on décide ou non de consommer. Autre observation, cet impôt n'est pas aussi loin de la taxation du capital du patrimoine, de plus un impôt sur la dépense peut se présenter comme un impôt sur le capital ; en effet lorsqu'on achète un bien à l'occasion duquel on est taxé et si ce bien est un immeuble (il s'agit d'une dépense en investissement) Ce qui rajoute au prix de certains immeubles. Il s'agit d'un impôt sur la dépense. Mais cet impôt se présente également comme un impôt sur le patrimoine, car la nature de la dépense réalisée est une dépense d'investissement et non pas une dépense de consommation. A l'inverse on peut considérer que l'impôt qui ne concerne que les dépenses de consommation est uniquement un impôt sur la dépense.

2) Les grands impôts sur la dépense dans le système fiscal français

Il en existe deux en France. Une première catégorie qualifiée d'imposition analytique sur la dépense et la TVA qui est une imposition généralisée sur la dépense

a) Les impôts entrant dans la catégorie d'imposition analytique de la dépense

Cela concerne les vieux impôts du système fiscal (au moins du 19^{ème} siècle). Les impôts essentiels sont les droits sur les tabacs et les droits sur les alcools. Ces deux catégories font parties d'une même famille qui est le droit d'assise, cette qualification provient du droit communautaire, ils relèvent en partie du droit communautaire. Ils n'ont pas un grand rendement. Simplement il y a une évolution au cours des 10 dernières années. Ces droits sont en partie devenus des impôts

sociaux, car une partie du rendement est affecté au budget de la sécurité sociale. La troisième catégorie est la taxe intérieure sur les produits pétroliers, on a un rendement correspondant à 12 ou 13% du budget de l'Etat.

La TIPP a récemment fait l'objet d'un partage d'impôt entre l'Etat et les collectivités territoriales, une petite partie de la TIPP est attribué au régime pour les aider à financer leur dépense.

b) L'imposition généralisée de la dépense

C'est une imposition réalisée par un impôt, **c'est la taxe sur la valeur ajoutée.**

- 1) **C'est un impôt jeune institué en 1954** dans un contexte de reconstruction il fallait un impôt avec un grand rendement et quasi généralisé, c'est-à-dire qu'il doit avoir une assiette large. Il a été inventé par **Mauriceauré** qui a également inventé le contrôle fiscal, mais également les polyvalents (unités spécialisés d'agents dans le contrôle des entreprises.)
 - 2) **La TVA se présente comme un impôt quasi généralisé sur la dépense, en effet la plupart des dépenses de consommation donne lieu à paiement de la TVA,** mais ce n'est pas impôt totalement généralisé car certaines catégories de dépenses n'entrent pas dans le champ de la TVA, comme le secteur de la santé.
 - 3) La TVA est insérée aujourd'hui dans un important processus d'harmonisation communautaire. On ne cherche cependant pas ici une uniformisation au niveau communautaire que ce soit au niveau des assiettes ou des taux. On cherche à rapprocher les systèmes législatifs en matière de TVA, où de faire en sorte qu'il n'y ait pas de trop grandes différences. La raison est d'ordre économique, fondé sur un principe de libre concurrence. Il ne faut pas que des écarts en matière d'assiette ou de taux créent de distorsions de concurrence.
 - 4) **La TVA est un impôt très moderne, très original en ce sens que c'est un impôt qui est collecté par les entreprises et les activités indépendantes assujetties à la TVA**(cette notion signifie que l'assujettie à la TVA est l'entreprise ou la profession libérale qui a l'obligation de collecter la TVA auprès de ses clients. Il s'agit d'un impôt collecté par les assujettis.) les entreprises concernées sont alors des percepteurs de l'impôt pour le compte de l'état. **La conséquence de ce mode de collecte de l'impôt est une très grande simplicité du fonctionnement administratif et surtout, le coût de gestion fiscale est peu élevé. Le seul coût étant celui du contrôle fiscal que l'administration est portée à faire pour s'assurer de recevoir la TVA.**
 - 5) **La TVA est un impôt neutre pour les assujettis.** La grande préoccupation du législateur dans les années 50 a été de trouver un impôt à grand rendement et aussi faire en sorte que cet impôt ne soit pas une charge fiscale supplémentaire pour l'activité des entreprises. C'est pourquoi les concepteurs de la TVA ont créé un mécanisme pour assurer la neutralité de la TVA ; les assujettis à la TVA ont l'avantage d'avoir droit au remboursement de la TVA que ces entreprises et assujettis ont eux même supporté lors de leur activité durant lesquels, ils ont été amenés à faire des achats de biens ou de services. Il s'agit d'un processus en cascade de la TVA.
- Débats : les adversaires de l'imposition sur la dépense ne se font plus trop entendre, le principal reproche qu'ils font est que les impôts sur la dépenses sont des impôts allant à l'inverse de la justice sociale, comme il s'agit d'un impôt aveugle (car ne s'intéresse pas au niveau de revenu et ne s'intéresse pas à l'identité), c'est un impôt injuste car ne tenant pas compte des inégalités de revenus.

Pour les partisans, il y a des partisans résolus de la taxation de la dépense. Il y a même eu des propositions faites par des spécialistes de supprimer l'impôt sur le revenu et de n'avoir qu'un impôt sur la dépense. Les arguments sont des arguments de commodité. Pour eux l'impôt sur la dépense répond à un idéal présenté par A. Smith :

On a une commodité politique dans la mesure où avec un impôt sur la dépense, la contrainte fiscale est gérée assez librement par le contribuable, car ils considèrent que l'impôt sur la dépense permet au contribuable de choisir le montant d'impôt qu'il veut payer.

On a une commodité psychologique ou sociologique de l'impôt. Ils soulignent le caractère indolore de l'impôt qui figure dans le prix d'un bien ou d'un service.

On a une commodité économique : à la différence de la taxation des revenus, l'impôt sur la dépense ne pénalise pas l'épargne. Puisqu'il ne taxe que l'emploi du revenu.

C. L'imposition du capital ou imposition du patrimoine

1) Notion

C'est un impôt taxant un élément immobilier ou mobilier lorsque cet élément représente un élément du patrimoine. L'imposition du capital peut se présenter en même temps comme une imposition de la dépense lorsque l'impôt est prélevé à l'occasion d'un achat d'un bien immobilier. Exemple, on achète un immeuble neuf, on paie la TVA immobilière, cet impôt est à la fois un impôt sur le capital et un impôt sur la dépense. L'imposition du capital peut représenter une forme indirecte de taxation du revenu, dès lors que l'acquisition du patrimoine aura été réalisée au moyen de revenu.

2) Les modalités de taxation du capital dans le système français.

Il faut faire une distinction entre : l'impôt taxant la propriété d'un capital ou du patrimoine on dit aussi que ce sont des impôts taxant l'existence du capital et les impôts sur le capital qui ne taxe que la transmission du capital. En France nous avons un impôt récent qui est l'impôt de solidarité sur la fortune et nous avons à côté, des impôts locaux qui se présentent comme des impôts sur la propriété d'un capital.

a) L'ISF

C'est un impôt récent, il a été institué en 1988 en France, mais est entré en application en 1989. En réalité, cet impôt n'est que la résurgence d'un précédent impôt sur la fortune institué en 1981 pour la première fois en France sous l'intitulé impôt sur les grandes fortunes.

En 1981, l'heure est à la revanche politique et par conséquent la proposition par la gauche d'instituer un impôt faisant payer les grandes fortunes sera suivie des faits avec l'introduction de l'impôt sur les grandes fortunes qui a une consonance politique. Cet impôt sur les grandes fortunes qui devrait assurer une justice sociale, mais à cause de l'adoption d'amendement, on aura une multiplication du nombre d'exonération. Ce qui en fera un impôt à très faible rendement. Lors de l'alternance parlementaire de 86, la droite gagne et la première mesure prise sera la suppression de l'impôt sur les grandes fortunes. Le candidat socialiste à la présidentielle de 1988 fait campagne en disant qu'il réintroduira l'impôt sur les grandes fortunes. Ce qui sera fait, d'où la réapparition de l'impôt sur les grandes fortunes qui apparaît sous un nouveau libellé qui coïncide avec l'institution du revenu minimum d'insertion qui est en partie financé par l'ISF.

Cet impôt ressemble à l'IGF de 1981, seul l'intitulé a changé.

Aujourd'hui, cet impôt connaît une évolution remarquable car il se distingue par la croissance rapide de son rendement, le nombre d'assujettis à cette impôt était faible il y a 20 ans. Aujourd'hui on a 500 000 contribuables avec cette précision, l'impôt ne concerne que les personnes physiques. Ce dynamisme est dû au dynamisme immobilier et plus exactement au dynamisme de la spéculation immobilière et à l'augmentation considérable des prix de l'immobilier. L'ISF taxe le patrimoine immobilier détenu par les personnes physiques chaque année, pour le patrimoine immobilier, l'ISF taxe sur la valeur vénale au premier janvier de l'année. L'ISF est supporté essentiellement aujourd'hui par les classes moyennes et moins par les riches.

b) Les impôts locaux entrant dans la catégorie d'impôt sur le capital

On a 4 impôts locaux, la taxe d'habitation, la taxe professionnelle, la taxe foncière sur les propriétés bâties et les taxes foncières sur les propriétés non bâties. Ces deux impôts ont une particularité concernant leur assiette qui est la valeur locative qui est la valeur estimée de ce que rapporterait l'immeuble s'il était loué. Ces impôts ne sont pas en réalité des impôts totalement sur le capital car l'assiette n'est pas la valeur vénale de la propriété. A raison de cette assiette, il s'agit d'impôt sur le revenu locatif estimé sur le capital.

Il y a un grand débat sur la réforme des impôts locaux. Et que va devenir l'ISF.

c) Les impôts taxant la transmission du capital

Ils font parti des impôts appelés droit d'enregistrement. Il faut distinguer deux cas de transmission du capital car il peut intervenir à titre gratuit ou à titre onéreux.

- **Les transmissions à titre onéreux** : il s'agit des transmissions réalisées dans le cadre d'une vente, du point de vue du droit fiscal, on s'intéresse à deux types de vente, **les ventes d'immeuble et les ventes de fonds de commerce**. Le principe est que les ventes d'immeuble ancien et les ventes de fond de commerce donnent lieu à taxation d'un impôt s'appelant **droit de mutation à titre onéreux**. Il s'agit d'un surcoût du paiement du prix. Le problème est que l'impôt peut devenir un frein, si ce taux est trop onéreux. C'est la raison pour laquelle, il a été faite une réforme destinée à abaisser ces taux pour ne pas pénaliser le secteur immobilier
- **Les transmissions à titre gratuit** : cela concerne deux types de transmission de capital, d'une part les transmissions dites entre vifs (vivant) et l'impôt levé à cette occasion sont les droits de donation. Pour les autres type de transmission on a les transmissions à titre de décès, dans ce cas on a un impôt appelé le droit de succession.

Pour les droits de donation et les droits de succession on a un relatif déclin de cet impôt. Ce relatif déclin se constate d'abord avec les droits de donation où depuis plusieurs années, le législateur a entretenu une politique d'exonération assez large pour les donation pour inciter d'avantage les donations entre vifs, mais uniquement les donation en ligne directe. C'est ainsi que depuis 10, le législateur a prévu que dans la limite de 50000 euros par enfant, les donation entre parent et enfant étaient exonéré sous réserve qu'elle ne dépasse pas 50 000 euro et qu'elle ne puisse pas se refaire avant 10 ans. Désormais, c'est tout les 6 ans. Cette exonération emporte le non paiement des droits de donation, mais surtout elle permet d'exonérer des droits de succession. Le motif ici est lié à un constat, celui dans lequel les héritiers sont de plus en plus vieux.

Pour les droits de succession, on peut dire qu'ils connaissent également un déclin relatif pour deux raisons, l'exonération des droits de donation a des conséquences sur la restriction des droits de succession. De plus la tendance est à alléger le poids des successions. Le problème de droit de succession figure parmi les impôts les moins légitimes.

II. Classification des impôts selon les techniques administratives

Les impôts se distinguaient d'abord par leur assiette. Ici les modalités techniques de taxations sont très variées et dans ce domaine, on dispose de classification qui va nous permettre de les distinguer selon les modalités techniques à laquelle elles appartiennent. Il y en a 5, la distinction entre impôt réel et impôt personnel, impôt direct et impôt indirect, impôt proportionnel et impôt progressif, impôt analytique et impôt synthétique et impôt de répartition et impôt de quotité

A. La distinction entre impôt réel et impôt personnel.

1) Notion d'impôt réel et d'impôt personnel

a) La notion d'impôt réel

Il est dit réel lorsqu'il taxe une valeur économique sans tenir compte de la situation personnelle du contribuable et même parfois, sans se préoccuper de son identité. On dit aussi que ce type d'impôt frappe RATIONE MATERIE. La TVA est l'impôt réel par excellence.

b) La notion d'impôt personnel

Le sens traditionnel d'impôt personnel, c'est l'impôt taxant une personne nommément désigné. Mais dans le sens moderne (18^{ème} siècle) l'impôt personnel **c'est l'impôt prenant en compte la situation financière du contribuable**. Cet impôt personnel au sens moderne, c'est la personnalisation de l'impôt. **On veut aménager l'impôt de manière à prendre en compte les capacités contributives de la personne qui est soumise à l'impôt.** Par exemple on a l'IRPP qui est emblématique de la personnalisation de l'impôt, car le législateur cherche deux choses, faire payer les personnes sur leur revenu, mais cherche également à aménager pour les parents ayant des enfants à charge un allègement d'impôt. C'est un moyen de solidarité.

2) Avantages et inconvénients

a) L'impôt réel

On n'a que des éloges à faire du côté administratif car il s'agit d'un impôt très simple à gérer, ce qui entraîne un moindre coût de gestion fiscal. L'impôt est simple à gérer car il suffit d'un système permettant à l'administration fiscale de se faire fournir les opérations qui ont été réalisées par les assujettis. L'administration attend que l'assujetti produise sa déclaration et

accompagne cette déclaration d'un chèque au profit du trésor public. De surcroît, l'impôt rentre tout seul. Cependant, il faut prévoir que des assujettis ne vont pas déclarer la réalité de la déclaration. D'où la mise en place d'un service de contrôle fiscal. La TVA a été adoptée par 120 pays et en particulier des pays émergent voir même des pays en développement. Le problème est que cette TVA qui correspond bien aux ressources d'un pays en développement suppose qu'on ait un pays très perfectionné économiquement.

D'un point de vue économique et social, il y a un débat opposant les partisans et les adversaires de ce type d'impôt. Pour les partisans de cette technique de l'impôt réel, il a une vertu essentielle, c'est un impôt respectant le plus et le mieux la liberté individuelle, car cet impôt réel qui ne se préoccupe pas de la situation personnelle de l'imposé est celui qui évite le plus le risque d'inquisition fiscale. Pour les adversaires, le reproche majeur, c'est qu'ils considèrent que c'est un impôt aveugle, on ne s'intéresse pas à la situation du contribuable, et parce qu'il est aveugle, c'est un impôt injuste.

b) L'impôt personnel

D'un point de vue administratif, l'impôt personnel ne pose que des difficultés ou plus exactement pose des difficultés redoutables :

- L'impôt personnel suppose au premier chef que l'administration fiscale connaisse au mieux possible la situation personnelle des contribuables, d'où le problème d'avoir accès à la connaissance de la vie privée de chacun. Cette difficulté dans les systèmes économiques développés a été résolue par la technique des impôts déclaratifs, c'est-à-dire un système fiscal dans lequel les impôts vont donner lieu à une déclaration préalable des contribuables eux-même. Cette technique part du principe que nul mieux ne connaît la situation personnelle que le contribuable lui-même. Cette technique suppose un niveau économique développé pour que les contribuables sachent lire et écrire de manière à pouvoir remplir la déclaration. Ce système suppose aussi une administration fiscale suffisamment développée pour pouvoir traiter en quelques mois une très grande quantité de déclarations fiscales (34 millions en France).

Autre problème, la personnalisation de l'impôt suppose d'avoir des critères pertinents de personnalisation, hors il peut se produire une obsolescence de certains critères et par conséquent, il importe que les pouvoirs publics veillent à adapter les critères de personnalisation.

- D'un point de vue économique et sociale, la personnalisation de l'impôt soulève des appréciations divergentes, il y a donc des partisans et des adversaires de ce type d'impôt ; Les partisans considèrent que cette technique répond à un idéal de justice et d'égalité sociale. C'est l'idée que le sacrifice fiscal doit être fondé sur les capacités économiques et financières de chacun. Il y a des adversaires également qui ont pour principale argumentation le fait que ces impôts personnalisés sont des impôts inquisitoriaux mais également des impôts spoliateurs. On considère aujourd'hui que l'impôt personnalisé coûte cher matière administrative.

B. Distinction entre impôt direct et impôt indirect

Il s'agit de la plus ancienne distinction, mais également la distinction la plus utilisée, elle est présente dans le code général des impôts.

1) La nature de cette distinction

Cette distinction repose sur deux angles d'analyse, l'un qui est administratif, l'autre qui est économique

a) Le critère administratif

Ce critère prend en compte le mode de perception des impôts on peut également dire mode de recouvrement, et en prenant en compte la façon dont sont payés les impôts. L'impôt est dit direct lorsque son recouvrement est fondé sur l'établissement d'un titre de recouvrement. Ce titre est appelé avis d'imposition qui se présente dans la pratique comme une lettre montrant le montant à payer, la date à laquelle doit avoir lieu le paiement et le lieu de paiement. Sur le plan juridique, cet avis a un caractère exécutoire, ce qui veut dire que si le contribuable oublie de payer à la date indiquée, l'administration va pouvoir le forcer à paiement (recourir à des procédures de recouvrement forcé) et ce sans avoir à saisir un juge. Cette technique de recouvrement suppose que l'administration ait recensé tous les contribuables.

On considère que tous les impôts recouvrés selon ce modèle sont des impôts directs car par cette technique de recouvrement, **l'administrateur fiscal atteint directement le contribuable nommé identifié.**

A l'inverse, l'impôt est dit indirecte, lorsqu'il est recouvré spontanément (on parle de l'obligation de paiement spontané de l'impôt) sans émission d'un titre exécutoire. Il en est ainsi, notamment des impôts sur la consommation comme la TVA. Il est indirecte car ce sont les assujettis qui le verse chaque mois à l'administration fiscale, **on a un intermédiaire entre le contribuable et l'administration.**

b) Le critère économique

C'est un critère prenant en compte l'incidence de l'impôt. C'est la répercussion économique de l'impôt, on considère que tous les impôts n'ont pas la même incidence économique. Certains sont supportés par le contribuable identifié sans que ce contribuable puisse transférer la charge fiscale qu'il a subi sur d'autre personne. A l'inverse dans d'autres cas, l'impôt peut être répercuté par celui qui le paie sur d'autres personnes, et on considère que l'impôt a une incidence indirecte car l'impôt en réalité n'atteint pas le contribuable apparent. Dans ce cas, **on dit qu'il y a dissociation entre le contribuable légale et le contribuable réel.** Pour la TVA, les assujettis sont des redevables légaux, mais ils transfèrent cette charge sur les redevables réels. Lorsque l'incidence est directe, cela signifie que la catégorie identifiée correspond à celle qui paiera l'impôt.

Avec la technique de l'impôt directe, cela signifie que le législateur maîtrise l'incidence économique de l'impôt. Lorsque le législateur utilise la technique de l'impôt indirecte, cela signifie qu'il ne cherche pas cette maîtrise

2) La place des impôts directs et indirects en France

Le système fiscal combine les deux catégories. Sont rangés dans la catégorie des impôts directs, l'IRPP, L'impôt sur les sociétés, les grandes taxes directes locales (taxe professionnel, taxe foncière) taxe d'habitation, CSG, CRDS. La CSG en partie uniquement pour les salariés, ne donne pas lieu à émission d'un avis d'imposition. Pour les salariés, elle donne lieu à un mode de recouvrement considéré comme moderne qui s'appelle la retenue à la source et ce procédé est très simple, ce sont les employeurs qui retiennent sur le salaire à verser la part de CSG qui revient à la sécurité sociale, c'est la retenu à la source. On continue à parler d'impôt directe, car la CSG reste par avis d'imposition pour les revenus du capital et les revenus d'activité indépendantes.

Pour les impôts indirects, la TVA est l'impôt principal. Les autres droits indirects (droit sur les alcools ou les tabacs) mais également les petites taxes, et enfin les droits d'enregistrement. Et puis il y a l'impôt de solidarité sur la fortune.

Observation : on s'aperçoit que le système français est caractérisé par une place non négligeable par rapport aux impôts directs. Cette structure fiscal composé d'impôt direct et indirect est une structure dans la connaissance est importante car elle sert de base au contentieux fiscal. **Cette structure fiscal sert plus précisément de fondement à la répartition des compétences juridictionnelles dans le contentieux fiscal.**

- 1) Il faut savoir qu'il n'y a pas de juge fiscal unique, nous avons deux juges, soit le juge judiciaire, soit le juge administratif.
- 2) En principe, relève du juge administratif, les impôts directs sachant que les impôts indirects relèvent du juge judiciaire. Par exception à cette règle, le législateur a décidé en 54 que le contentieux de la TVA serait de la compétence du juge administratif.

L'organisation de cette répartition des compétences fondées sur la distinction impôt direct impôt indirect a posé problème en particulier depuis près de 20 ans, dans la mesure où certains impôts nouveaux, ne donnaient aucunes précisions quant à leur nature directe ou indirecte ne sont données par le législateur. Ce fut le cas notamment en matière de CSG, puis la jurisprudence décida que si le litige portait sur des revenus d'activité, dans ce cas là, le litige relève du juge judiciaire car selon la jurisprudence, la CSG applicable au revenus d'activité est très proche... En revanche si la CSG porte sur les revenus du capital (foncier, des placements et les plus values mobilières ou immobilières), la jurisprudence a décidé que cela relève du juge administratif.

C. Impôt proportionnel et impôt progressif

Cette distinction porte sur la manière d'envisager ce que l'on appelait autrefois le tarif de l'impôt. C'est-à-dire le montant de l'impôt. Ce tarif peut être fixe et ce qui a existé surtout dans la fiscalité de l'ancien régime. Nous avons encore dans notre système fiscal, ce type d'impôt, mais il s'agit d'une catégorie en voie de disparition. C'est le cas par exemple pour les droits

de timbre. Si le tarif peut être fixe, en revanche, le tarif le plus souvent aujourd'hui, est calculé au moyen d'un pourcentage, ce pourcentage est appelé le taux d'imposition, et c'est en appliquant ce taux qu'on va avoir la valeur de l'impôt. Ce taux peut être soit proportionnel, soit progressif.

1) La notion d'impôt proportionnel et d'impôt progressif

a) L'impôt proportionnel.

Il s'agit de l'impôt dont le taux d'imposition est un pourcentage fixe, et s'en sert pour calculer le montant de l'impôt et c'est ce même taux que l'on va utiliser quelque soit le montant de la base d'imposition. Dans le cas de l'impôt sur les sociétés, le taux est un pourcentage fixe de 33,33% cela signifie qu'il représente un tiers du bénéfice. La TVA est également un impôt proportionnel car chaque taux de TVA s'applique à une catégorie précise de produit.

b) L'impôt progressif

Dans un système d'impôt progressif, il y a plusieurs taux, on dit qu'il y a un barème de taux qui désigne cet ensemble de taux. Ces taux s'appliquent successivement mais à des valeurs différentes selon un système de tranche, sachant que ces valeurs vont en augmentant ainsi que les taux. Par exemple le barème de l'IRPP (actualisé annuellement pour tenir compte de l'inflation) issue de la loi de finance 2008 et s'appliquant pour 2007 ; ce barème est composé de 5 tranches de valeur (au lieu de 7 auparavant) donc plus que 5 taux :

- Jusqu'à 5687 euros de revenus : taux applicable de 0%
- Entre 5687 et 11344 de revenus : taux applicable de 5,5%
- Entre 11344 et 25195 de revenus : taux applicable de 14%
- Entre 25195 à 67546 : taux applicable à 30%
- A partir de 67546 : taux applicable 40%

On a un déclin de la progressivité mais également un déclin de l'imposition du capital. En même temps, on a une dynamique de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et on a une multiplication d'une fiscalité « ponctuelle » avec chaque année les taxes sur les billets d'avion, sur les activités polluantes.

Ce barème illustre la réforme qu'a choisie le législateur depuis 2006 qui se distingue par deux grandes caractéristiques :

- a) Atténuer la progressivité de l'impôt qui était très élevé dans le barème de 2006 (il était à 56,8% il y a 15 ans, depuis 97 tous les gouvernements se sont engagés dans une baisse de la progressivité de l'IRPP, cela s'explique par le contexte international de concurrence fiscale)
- b) La recherche de simplification qui résulte du fait qu'on a ramené à 5 tranches ce barème alors qu'il était composé de 7 auparavant. Par exemple avec un revenu imposable de 20 000 euros :
 - Jusqu'à 5687 euros, pas d'impôt
 - Entre 5687 et 11344, 311, 13 % sont imposés ($11344 - 5687 = 5657$)
 - De 11344 à 20 000 : 1200, 96 euros
 - Donc 1524,09 imposés

Le résultat de la progressivité est différent selon qu'on a une progressivité rapide

2) La place de ces systèmes dans le système français

Ces deux systèmes sont combinés avec une large place pour les impôts proportionnels. Le premier impôt par son importance, c'est la TVA ; elle a trois taux, le taux normal (19,6%) un taux dit réduit (5,5%) et un taux super réduit de 2,1 %. Les principaux impôts locaux. L'impôt sur les sociétés. La CSG il est de 7,5% baissé à 6,5 pour les retraités. Les droits d'enregistrement comprennent les droits de mutation à titre onéreux nous avons également une partie des droits de succession, ceux s'appliquant entre non parent.

Pour les impôts progressifs, l'impôt le plus connu est l'IRPP mais également l'impôt de solidarité sur la fortune avec un taux progressif allant de 0% à 1,8%. Les droits de successions sont en partie des impôts progressifs mais uniquement pour les transmissions en ligne directe et entre époux.

3) Les fondements de cette distinction entre impôt proportionnel et impôt progressif

On a le sentiment que cette distinction est très technique, en réalité, le débat n'est technique qu'en apparence. A travers cette distinction nous sommes en présence d'une distinction relevant de deux visions divergentes de ce qu'est un impôt juste. C'est également une distinction relevant d'une philosophie concernant le rôle à jouer de l'impôt dans la société. Chacun des deux camps soutient que son idée sert l'idée de la justice fiscale.

a) La conception proportionnaliste

Pour eux, l'impôt juste, c'est celui qui frappe le contribuable seulement au prorata de ce qu'il gagne ou de ce qu'il dépense. Si cette condition est réunie, pour eux on sera en présence d'un **impôt juste**. Pour eux c'est l'idée de proportion qui est fondamentale sous un double aspect : d'une part, il s'agit que chacun paie au prorata de ses gains ou de ses dépenses. Ils admettent donc une variation de la charge fiscale qui sera rendu possible par le taux proportionnel. L'autre aspect concerne le fait que le système doit conserver comme idée centrale, **l'idée d'égalité proportionnelle**. Il s'agit pour eux que la variation possible soit strictement respectée sinon, il n'y aurait plus d'égalité et l'impôt ne serait plus neutre. L'égalité n'exclut pas la variation de la charge fiscale, mais cette variation doit être égalitaire. On parle ici de neutralité de l'impôt. L'impôt n'intervient pas dans l'inégalité des revenus.

b) Pour les partisans de l'impôt progressif

Le postulat de départ, **c'est la justice sociale par l'impôt**. Pour eux, l'impôt juste est celui qui permet de corriger les inégalités économiques et sociales. On peut dire que l'impôt juste est celui qui mène à ce but. Dans cette conception, l'impôt a deux finalités. Ils admettent que l'impôt a une fonction classique. Mais ils disent que l'impôt a également une fonction extrabudgétaire dans le sens où l'état doit l'utiliser comme un outil de redistribution des revenus et de réduction des inégalités. Pour atteindre cet objectif, il doit être aménagé de manière à ce qu'il ne faut pas trop taxer les plus faibles revenus, mais de faire payer plus que proportionnellement les individus ayant un revenu élevé.

D. La distinction impôt analytique et impôt synthétique

Cette distinction est fondée sur une manière différente d'envisager la taxation de l'assiette.

1) L'impôt analytique

C'est un impôt isolé qui taxe une opération précise, soit une dépense, soit un élément du revenu. Pour les dépenses, on peut donner comme exemple les droits sur les alcools et les droits sur les tabacs. Pour les revenus, on a pour les revenus du capital et en particulier les revenus de placement, on a la technique du prélèvement libératoire qui taxe les revenus de placement.

Avantage et inconvénient :

Cette technique a pour principal avantage de permettre une politique fiscale qui peut même devenir une politique publique, car dans ce système on peut pratiquer ce que l'on appelle une discrimination de taux selon ce qu'on veut faire. Par exemple les droits sur les tabacs, on peut taxer très lourdement le tabac soit pour dissuader soit pour financer les maladies qui en découlent.

L'inconvénient, c'est que dans ce système, on ne peut personnaliser l'impôt en fonction des caractéristiques personnelles du contribuable. De la même manière, l'impôt analytique ne permet pas la progressivité.

2) L'impôt synthétique ou imposition globale

Cela consiste à taxer en une seule fois, un ensemble d'opérations. L'exemple type, c'est l'IRPP qui est un impôt global de deux façons : d'abord parce qu'il taxe en une fois tous les revenus de l'année d'une personne. Mais également parce qu'on peut malgré le fait d'avoir une seule source de revenu, se retrouver imposer sur un ensemble de revenus provenant des autres membres du foyer fiscal, c'est essentiellement le mariage ou le pacs qui vont provoquer l'imposition des revenus de l'ensemble du foyer fiscal.

Avantage et inconvénient

L'avantage, c'est la commodité administrative. Cet impôt permet d'éviter les taxations multiples. L'autre avantage, c'est qu'elle permet de personnaliser l'impôt et puis elle permet aussi d'installer la progressivité.

L'inconvénient majeur, c'est que lorsque l'impôt global est couplé avec un système de progressivité, il accroît la pression fiscale. C'est le cas de l'IRPP pour les foyers fiscaux mariés. C'est donc un facteur de hausse de l'impôt dans la mesure où cela provoque une hausse de barème et par conséquent l'augmentation de la matière imposable. Donc il est facteur de hausse de pressions fiscales.

E. La distinction entre impôt de répartition et impôt de quotité

1) Définition

a) L'impôt de répartition

Il s'agit d'un type d'impôt n'existant plus, il s'agit d'un impôt pour lequel, il n'existe pas de taux d'imposition fixé à l'avance par le législateur. Ce qui est fixé à l'avance, c'est le montant de l'impôt que l'on veut faire rentrer. Et ce produit est réparti mécaniquement entre les contribuables au prorata de la valeur de leur base d'imposition. Cette technique a survécu jusqu'en 1981 pour les impôts locaux.

b) L'impôt de quotité

C'est une technique moderne, le taux d'imposition de chaque impôt est fixé à l'avance. En revanche, dans un système d'impôt de quotité, c'est seulement le taux qui est fixé à l'avance, le montant de l'impôt ne faisant que l'objet d'une provision qui se trouve dans le projet de loi annuel.

2) Avantages et inconvénient

- a) L'impôt de répartition avait pour principal avantage le fait qu'il y avait une très grande sécurité financière pour le trésor public pour deux raisons
 - On connaissait à l'avance avec certitude, le montant des recettes fiscales attendues.
 - La fraude est inoffensive pour le trésor public car s'il y a fraude, le montant de l'impôt qui n'est pas payé par le fraudeur est payé par le contribuable identifié.

Inconvénient, c'est une technique grossière rudimentaire qui ne permet pas de maîtriser politiquement et économiquement la répartition de l'impôt comme le permet un système d'impôt de quotité. De plus il n'y a pas de personnalisation possible de l'impôt

- b) Pour l'impôt de quotité : on considère qu'il assure une sécurité juridique aux contribuables et même une sécurité psychologique qui connaissent. Pour la sécurité juridique, le contribuable peut contester en cas d'erreur de taux ; de plus il y a de la transparence. L'autre avantage, c'est qu'il permet de faire varier la charge fiscale selon les catégories de contribuables.

Son principal inconvénient et que le produit de l'impôt est incertain. Le trésor ignore si le montant de l'impôt espéré sera recouvré. Cela concerne notamment la TVA, dont le taux de rendement est important.

III. La classification des impôts selon les bénéficiaires

Elle consiste à distinguer les impôts revenant à l'état, à l'activité locale ou au budget de la sécurité sociale. S'agissant des impôts revenant à l'état, nous avons trois grandes catégories d'impôts : l'impôt sur le revenu (l'IRPP) les impôts sur les dépenses (TVA 48%, droits d'assise, TIPP 12%) et les impôts sur le capital avec l'ISF (3/4% des recettes du budget de l'état) et les droits d'enregistrement avec les droits de succession, les droits de notation. Et les droits à titre onéreux sur les ventes de fond de commerce. Pour l'activité locale on a les 4 grandes Taxes représentant 97% des recettes fiscales. A côté on a les droits à mutation sur les ventes d'immeuble. Une petite partie des TIPP pour les régions et département et certains impôts indirecte comme les droits de licence sur les débits à boisson. Pour le budget de la sécurité sociale, on a pour l'essentiel la CSG, également une partie des droits sur les tabacs et une partie des droits sur les alcools.

